

Edición provisional

**SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)**

de 23 de noviembre de 2017 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Base imponible — Directiva 77/388/CEE — Artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo segundo — Limitación del derecho a la reducción de la base imponible en caso de impago por la otra parte contractual — Margen de apreciación de que disponen los Estados miembros en la transposición — Carácter proporcional del período de prefinanciación por el operador»

En el asunto C-246/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Comisión Tributaria Provincial de Siracusa, Italia), mediante resolución de 7 de marzo de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de abril de 2016, en el procedimiento entre

**Enzo Di Maura**

y

**Agenzia delle Entrate — Direzione Provinciale di Siracusa,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidenta de Sala, y los Sres. J.-C. Bonichot (Ponente), A. Arabadjiev, S. Rodin y E. Regan, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokot;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. G. De Bellis, avvocato dello Stato;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por las Sras. J. Kraehling y G. Brown, en calidad de agentes, asistidas por la Sra. E. Mitrophanous, Barrister;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. F. Tomat y M. Owsiany-Hornung, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 8 de junio de 2017;

dicta la siguiente

## Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 11, parte C, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01 p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), así como de los principios de proporcionalidad, de efectividad del Derecho de la Unión y de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

2 Dicha petición se ha presentado en el marco de un litigio entre el Sr. Enzo Di Maura y la Agenzia delle Entrate (Administración Tributaria, Italia), en relación con la liquidación correspondiente al ejercicio tributario 2004 y relativa a la reducción de la base imponible del IVA.

### Marco jurídico

#### *Derecho de la Unión*

3 El artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva, que regula la reducción de la base imponible, dispone:

«En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

No obstante, en los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar esta regla.»

#### *Derecho italiano*

4 El artículo 26 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 — Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Decreto del Presidente de la República n.º 633, por el que se establece y regula el impuesto sobre el valor añadido), de 26 de octubre de 1972 (GURI n.º 292, de 11 de noviembre de 1972), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo; «Decreto Presidencial»), que lleva por título «Modificación de la base imponible o del impuesto», enuncia en su apartado 2:

«Si una operación con respecto a la cual se ha emitido una factura se cancela total o parcialmente o se reduce su importe imponible tras registrarse conforme a lo previsto en los artículos 23 y 24, a consecuencia de una declaración de nulidad, anulación, revocación, rescisión o por otro concepto, o por impago total o parcial a raíz de un procedimiento concursal o ejecutivo infructuoso, o por la aplicación de bonificaciones o descuentos contractualmente previstos, el transmitente del bien o el prestador del servicio podrá deducir el impuesto correspondiente a la reducción de conformidad con el artículo 19, contabilizándolo de acuerdo con lo establecido en el artículo 25. El adquirente del bien o destinatario del servicio que haya registrado ya la operación con arreglo a este último artículo, deberá registrar la modificación de conformidad con lo dispuesto en el artículo 23 o en el artículo 24, sin perjuicio de su derecho a la restitución del importe abonado al transmitente del bien o al prestador del servicio en concepto de compensación».

5 El órgano jurisdiccional remitente señala que esa disposición ha sido interpretada reiteradamente por la administración y los órganos jurisdiccionales italianos en el sentido de que, para que se reduzca la base imponible en caso de impago, el sujeto pasivo debe aportar la prueba de que los procedimientos concursales resultaron infructuosos, lo que sólo resulta posible

tras el vencimiento del plazo señalado para formular observaciones acerca de un eventual plan de reparto o, en su defecto, a falta de plan de reparto, cuando ha vencido el plazo para interponer recurso contra el decreto de cierre del procedimiento de insolvencia.

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

6 Tras declararse en quiebra uno de sus clientes sin haber abonado una factura por valor de 35 000 euros, el Sr. Di Maura llevó a cabo una reducción correspondiente a la citada cantidad en su base imponible del IVA, a lo que creía estar facultado en aplicación de las reseñadas disposiciones del Decreto Presidencial.

7 La administración tributaria no aprobó la regularización al entender que no podía efectuarse hasta después de que un procedimiento concursal o un procedimiento ejecutivo individual concluyera de modo infructuoso, es decir, una vez adquirida la certeza de que la deuda quedaría insatisfecha, y no a raíz de una mera sentencia declarativa de quiebra como la que se dictó respecto del deudor del Sr. Di Maura.

8 Éste recurrió ante la Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Comisión Tributaria Provincial de Siracusa, Italia) y sostuvo que, por el contrario, la reducción de la base imponible debido a un impago de la contraprestación debía poderse producir en el momento de la declaración de quiebra del deudor.

9 Dicho órgano jurisdiccional alberga dudas acerca de la conformidad de la disposición citada del Decreto Presidencial con los principios de proporcionalidad, de efectividad del Derecho de la Unión y de neutralidad del IVA, en particular habida cuenta de la duración media de los procedimientos concursales en Italia, que, según afirma, supera en ocasiones los diez años. Considera también que el límite al derecho a reducción de la base imponible que establece el Derecho italiano es excesiva, en cuanto la Sexta Directiva supedita ese tipo de limitación al impago y no a procedimientos concursales o a medidas de ejecución que han resultado infructuosos.

10 En estas circunstancias, la Commissione tributaria provinciale di Siracusa (Comisión Tributaria Provincial de Siracusa, Italia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) Habida cuenta de los artículos 11, parte C, apartado 1, y 20, apartado 1, letra b), segunda frase, de la [Sexta Directiva], que se refieren, respectivamente, a la reducción de la base imponible y a la rectificación del impuesto sobre el valor añadido facturado en operaciones imponibles en caso de impago total o parcial de la contraprestación establecida entre las partes, ¿es conforme con los principios de proporcionalidad y efectividad garantizados en el TFUE y con el principio de neutralidad que rige la aplicación del impuesto sobre el valor añadido establecer límites que hagan imposible o excesivamente difícil —en particular por lo que respecta al tiempo, habida cuenta de la duración imprevisible de un procedimiento concursal— para el sujeto pasivo obtener la devolución del impuesto relativo a la contraprestación total o parcialmente impagada?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión ¿es compatible con los principios antes citados una norma como el artículo 26, apartado 2, del [Decreto Presidencial], que supedita el derecho a obtener la devolución del impuesto a que se acredite que se han instado procedimientos concursales sin éxito, es decir, según la jurisprudencia y la práctica de la autoridad tributaria del Estado miembro de la Unión, exclusivamente, tras un reparto final infructuoso del activo o, a falta de éste, del carácter definitivo de la medida de cierre del procedimiento concursal, aun cuando razonablemente dicha actuación resulte antieconómica en atención al importe del crédito, a las perspectivas de cobro y al coste de los procedimientos

concursoales y teniendo en cuenta que, en cualquier caso, dichos presupuestos pueden producirse muchos años después de la fecha de apertura del procedimiento concursal?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

11 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo segundo, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro puede supeditar la reducción de la base imponible del IVA en caso de impago total o parcial al carácter infructuoso de un procedimiento concursal cuando ese procedimiento puede durar más de diez años.

12 Con carácter previo, procede recordar que, a fin de armonizar la base imponible, el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva establece que, en las entregas de bienes en el interior del país, dicha base está constituida en principio por la totalidad de la contraprestación, que quien realice la entrega, obtenga o vaya a obtener del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero.

13 Dicha disposición constituye la expresión de un principio fundamental de la Sexta Directiva, según el cual, la base imponible está constituida por la contraprestación realmente recibida y cuyo corolario consiste en que la administración tributaria no puede percibir en concepto de IVA un importe superior al percibido por el sujeto pasivo (sentencia de 3 de julio de 1997, Goldsmiths, C?330/95, EU:C:1997:339, apartado 15).

14 De conformidad con este principio, el artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo primero, de la Sexta Directiva, que se refiere a los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, obliga a los Estados miembros a reducir la base imponible y, por tanto, el importe del IVA debido por el sujeto pasivo cada vez que, después del momento en que la operación queda formalizada, el sujeto pasivo no perciba una parte o la totalidad de la contraprestación (véase, en ese sentido, la sentencia de 3 de julio de 1997, Goldsmiths, C?330/95, EU:C:1997:339, apartado 16).

15 El artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo segundo, de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros no aplicar la mencionada regla en los casos de impago total o parcial.

16 En efecto, si el impago total o parcial del precio de venta se produce sin mediar rescisión o anulación del contrato, el comprador sigue estando obligado al pago del precio convenido y el vendedor, aunque ya no es el propietario del bien, sigue disponiendo en principio de su crédito y puede exigir judicialmente su pago. Dado que, no obstante, no cabe excluir que el cobro resulte en definitiva imposible, el legislador de la Unión decidió atribuir a cada Estado miembro la facultad de decidir si la situación de impago del precio de venta, la cual, por sí misma y a diferencia de lo que sucede en el caso de rescisión o anulación del contrato no devuelve a las partes a su situación inicial, da derecho a reducir la base imponible en la cuantía correspondiente en las condiciones fijadas por ese Estado miembro, o si no se admite en esa situación tal reducción (sentencia de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi, C?337/13, EU:C:2014:328, apartado 25).

17 No obstante, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, esta facultad de establecer excepciones, que está estrictamente limitada a los casos de impago total o parcial, se basa en la idea de que el impago de la contraprestación, en determinadas circunstancias y por razón de la situación jurídica que exista en el Estado miembro de que se trata, puede ser de difícil verificación o ser meramente provisional (sentencia de 3 de julio de 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, apartado 18).

18 De ello se deduce que el ejercicio de dicha facultad de establecer excepciones debe estar justificado con el fin de que las medidas adoptadas por los Estados miembros para su aplicación no trastornen el objetivo de armonización fiscal perseguido por la Sexta Directiva (sentencia de 3 de julio de 1997, Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, apartado 18).

19 Del apartado 23 de la sentencia de 15 de mayo de 2014, Almos Agrárkölkereskedelmi (C-337/13, EU:C:2014:328), se desprende por analogía que, cuando el Estado miembro de que se trata ha pretendido aplicar la excepción prevista en el artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, los sujetos pasivos no pueden invocar, sobre la base del artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo primero, de la Sexta Directiva, un derecho a la reducción de su base imponible del IVA en caso de impago del precio.

20 No obstante, a diferencia de lo que sostienen los Gobiernos italiano y del Reino Unido, esa motivación, como señaló la Abogado General en los puntos 32 a 44 de sus conclusiones, no puede interpretarse en el sentido de que es contraria a la jurisprudencia citada en los apartados 17 y 18 de la presente sentencia, pudiendo los Estados miembros excluir pura y simplemente la reducción de la base imponible del IVA.

21 A este respecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las excepciones deben interpretarse de manera restrictiva (véanse, en ese sentido, las sentencias de 20 de junio de 2002, Comisión/Alemania, C-287/00, EU:C:2002:388, apartado 47; de 14 de junio de 2007, Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, apartado 16, y de 21 de marzo de 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, apartado 23). Pues bien, del propio tenor del artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo segundo, de la Sexta Directiva se desprende que los Estados miembros, aunque tienen la posibilidad de introducir una excepción a la corrección de la base imponible prevista en el párrafo primero, no han recibido del legislador de la Unión la facultad de excluirla pura y simplemente.

22 Esa conclusión se ve confirmada por una interpretación finalista del artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo segundo, de la Sexta Directiva. En efecto, si bien resulta pertinente que los Estados miembros puedan combatir la incertidumbre inherente al carácter definitivo del impago de una factura, recordada en el apartado 16 de la presente sentencia, dicha facultad de introducir excepciones no puede extenderse más allá de esa incertidumbre, y en particular a la cuestión de si, en caso de impago, puede no efectuarse una reducción de la base imponible.

23 Por otro lado, admitir la posibilidad de que los Estados miembros excluyan cualquier reducción de la base imponible del IVA iría contra el principio de neutralidad del IVA, del que se desprende en particular que, en su condición de recaudador de impuestos por cuenta del Estado, el empresario debe liberarse por entero de la carga del impuesto debido o abonado en el marco de sus actividades económicas a su vez sujetas a IVA (véanse, en ese sentido, las sentencias de 13 de marzo de 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, apartado 25, y de 13 de marzo de 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, apartado 41).

24 A continuación, procede, a fin de responder a las cuestiones prejudiciales, examinar en qué medida está justificado un mecanismo de reducción de la base imponible como el controvertido en

el litigio principal.

25 A este respecto, conforme al principio de proporcionalidad, que forma parte de los principios generales del Derecho de la Unión, los medios empleados para aplicar la Sexta Directiva deben ser adecuados para lograr los objetivos previstos por esa normativa y no deben exceder de lo necesario para alcanzarlos (véase, por analogía, la sentencia de 26 de abril de 2012, Comisión/Países Bajos, C-508/10, EU:C:2012:243, apartado 75).

26 Como se ha mencionado en el apartado 22 de la presente sentencia, el objeto de la excepción al derecho a reducción de la base imponible prevista en el artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, es tener en cuenta la incertidumbre inherente al carácter definitivo del impago de una factura.

27 Resulta evidente que esa incertidumbre se tiene en cuenta privando al sujeto pasivo de su derecho a reducción de la base imponible mientras el crédito no es definitivamente incobrable, como prevé, en esencia, la normativa nacional de que se trata en el litigio principal. No obstante, procede señalar que también podría perseguirse el mismo fin concediendo la reducción cuando el sujeto pasivo demuestre una probabilidad razonable de que la deuda no vaya a satisfacerse, sin perjuicio de que se reevalúe al alza la base imponible en el supuesto de que se produzca el pago. Correspondería en tal caso a las autoridades nacionales, respetando el principio de proporcionalidad y bajo control jurisdiccional, las pruebas de una probable duración prolongada del impago que debería aportar el sujeto pasivo en función de las particularidades del Derecho nacional aplicable. Esta regla sería también eficaz para alcanzar el objetivo perseguido, pero sería menos gravosa para el sujeto pasivo, que realiza la financiación previa del IVA al recaudarlo por cuenta del Estado como se ha recordado en el apartado 23 de la presente sentencia.

28 La constatación efectuada en el apartado anterior es válida con mayor motivo en el caso de una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, en cuya virtud sólo puede tenerse la certeza del carácter definitivamente incobrable del crédito, en la práctica, tras el transcurso de una decena de años. Esa duración hace, en cualquier caso, que los empresarios sujetos a dicha normativa, cuando se enfrentan al impago de una factura, tengan que soportar una desventaja de tesorería respecto de sus competidores de los demás Estados miembros que puede manifiestamente menoscabar el objetivo de armonización fiscal perseguido por la Sexta Directiva.

29 De ello se desprende que procede responder a las cuestiones prejudiciales que el artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo segundo, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro no puede supeditar la reducción de la base imponible del IVA al carácter infructuoso de un procedimiento concursal cuando dicho procedimiento puede durar más de diez años.

### **Costas**

30 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

**El artículo 11, parte C, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro no puede supeditar la reducción de la base**

**imponible del impuesto sobre el valor añadido al carácter infructuoso de un procedimiento concursal cuando dicho procedimiento puede durar más de diez años.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: italiano.